USFQ_LAW REVIEW
Volumen IX, Núm. 1, julio 2022
ISSN: 2631-2573 • ISSN(e): 1390-8014



# El efecto de la sucesión en el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos

## *The effect of the causa mortis succession on the profit tax from disposal of urban real estate*

Mariela Sara Camacho Baquero*

**Recibido / Received:** 20/01/2022
**Aceptado / Accepted:** 18/05/2022
**DOI:** https://doi.org/10.18272/ulr.v9i1.2568

**Citación:**
Camacho Baquero, M.S. «El efecto de la sucesión en el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos». *USFQ Law Review, Vol 9, no 1,* julio de 2022, pp. 181-206, doi: 10.18272/ulr.v9i1.2568

* Abogada por la Universidad San Francisco de Quito USFQ, casilla postal 17-1200-841, Quito 170901, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: marielacamacho1999@gmail.com ORCID iD: https://orcid.org/0000-0003-3889-5383

## Resumen

Este ensayo parte de la hipótesis de que, a consecuencia de la sucesión por causa de muerte, el heredero adquiere un inmueble urbano que a su vez lo enajena y genera una utilidad. Así, se busca responder la siguiente interrogante ¿cómo repercute la sucesión por causa de muerte en la configuración del sujeto pasivo, el hecho generador y las deducciones del impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos? Para este fin, se analiza el régimen jurídico aplicable para el derecho sucesorio y tributario. De esta forma se concluye que, contrario a lo resuelto por la Dirección Metropolitana Tributaria del Distrito Metropolitano de Quito, el heredero es sucesor de la personalidad jurídica del causante, entonces adquiere los derechos y obligaciones transmisibles. En consecuencia, es el sujeto pasivo del impuesto a la utilidad y tiene derecho a deducir los mismos valores que hubiese podido deducir el difunto.



## Palabras clave

Impuesto a la utilidad; sujeto pasivo; deducciones; base imponible; sucesión



## Abstract

*This essay is based on a hypothesis where, as a result of a causa mortis succession, a heir acquires an urban real estate, disposes of it, and obtains profits therefrom. It seeks to answer on how does causa mortis have an impact on the configuration of the taxpayer, taxable income and deductions on the tax on profits from disposal or urban real estate? To this end, the applicable legal framework including probate law and tax law was analyzed. It was thus concluded that, contrary to the resolution issued by Quito's Metropolitan District Tax Office, a heir is a successor to the testator's legal personality. As a result, the heir acquires all transmissible rights and obligations. In consequence, the heir becomes the taxpayer for the tax on profits and is entitled to the same deductions as the deceased would have been entitled to.*



## Keywords

*Profit tax; taxpayer; deductions; taxable income; succession*

## 1. Introducción

Los impuestos son una especie de tributo no vinculado, en el cual el sujeto se ve obligado a realizar una prestación, generalmente monetaria, cuya finalidad es financiar un gasto público sin recibir a cambio una prestación o una actividad específica del Estado. Por ello, los impuestos únicamente se dirigen a gravar un indicativo de la capacidad contributiva que denota la riqueza del sujeto obligado a pagar. Si bien los impuestos gravan una variedad de actos o bienes, este trabajo se referirá de modo particular al impuesto municipal que grava la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía.[1]

La doctrina ha considerado necesaria la concurrencia de cinco elementos para la configuración de la obligación tributaria, a saber: a.- sujeto activo; b.- sujeto pasivo; c.- hecho generador; d.- base imponible; y e.- tarifa. Los elementos que forman parte del régimen del impuesto a la utilidad en la transferencia de inmuebles ubicados en zona urbana son, por un lado, el Gobierno Autónomo Descentralizado[2] en el que se encuentre situado el predio urbano que se enajene, que tiene la condición de sujeto activo, mientras que el sujeto pasivo es el propietario del inmueble que, como producto de la venta, obtiene la utilidad imponible. El hecho generador de este impuesto es la venta del bien raíz que pone de manifiesto una utilidad. Finalmente, para calcular el valor de la base imponible de este impuesto, se deben restar del precio determinado en el contrato de compraventa o del avalúo catastral, las deducciones establecidas en la ley.

Este trabajo parte de la hipótesis de que –producto de la sucesión por causa de muerte– el heredero adquiere un inmueble urbano, a su vez lo enajena, y como resultado se genera una utilidad, que es la materia imponible del impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos. Para esto es necesario estudiar, en un primer momento, la sucesión por causa de muerte bajo el derecho civil, así como comprender el régimen impositivo aplicable al impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos. De esta forma, tras realizar un análisis que conjugue el derecho sucesorio y el tributario, se buscará responder a la siguiente pregunta: ¿cómo repercute la sucesión por causa de muerte en la configuración del sujeto pasivo, el hecho generador y las deducciones del impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos?

Frente a este panorama, existen dos posturas. La primera aboga por entender que el heredero es un sucesor de la personalidad jurídica del causante, adquiriendo para sí todos los derechos y obligaciones transmisibles que este tenía.

1 Pese a que este trabajo reconoce la diferencia semántica que existe entre la utilidad y plusvalía, esta es ajena al problema jurídico planteado. Sin embargo, con un fin de simplificación, a lo largo del trabajo, se referirá a únicamente a la utilidad ya que se entiende que la plusvalía forma parte de esta.

2 Este trabajo considera que, por efectos prácticos, se entiende que el término "Gobierno(s) Autónomo(s) Descentralizado(s) se refiere también a las municipalidades.

Por ende, al ser el propietario del inmueble, se convierte en el sujeto pasivo del impuesto a la utilidad y tiene derecho a deducir los mismos valores que hubiese podido deducir el difunto. Por el contrario, la segunda postura establece que, si bien el heredero es el sujeto pasivo del impuesto a la utilidad, éste no tiene derecho a las mismas deducciones a las que hubiere lugar si el causante fuera considerado el obligado a cumplir el pago de la obligación tributaria.

Adoptar la segunda posición —que ha sido aplicada por la Dirección Metropolitana Tributaria del Distrito Metropolitano de Quito (en adelante Dirección Tributaria)— genera un problema serio, pues, por un lado se ignoran las consecuencias jurídicas que produce la sucesión *mortis causa* y por ende, se excluye la relación que existe entre las ramas del derecho sucesorio y el derecho tributario; y por otro, revela el desconocimiento del sistema de título y modo que rige en nuestro ordenamiento jurídico para la adquisición del dominio.

En cuanto a la metodología, el presente trabajo emplea un acercamiento de carácter deductivo, por lo que el análisis propuesto reviste una relevancia tanto a nivel doctrinario como práctico. En primer lugar, a partir de la respuesta que se dé al cuestionamiento planteado, se permitirá establecer y comprender a cabalidad los derechos que adquiere un sucesor sobre los bienes heredados o legados. En segundo lugar, permitirá esclarecer la forma de cálculo y, por lo tanto, cuál debería ser la cuantía del impuesto a la utilidad que —correctamente— deba pagar el sujeto pasivo del tributo.

## 2. Marco normativo

El ordenamiento jurídico ecuatoriano no contiene un régimen definido respecto de la repercusión que genera la sucesión por causa de muerte en el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía. Así, para analizar el problema jurídico planteado, es necesario revisar brevemente la regulación normativa que aplica tanto al derecho sucesorio como al tributario.

### 2.1. Las consecuencias de la sucesión *mortis causa*

A continuación, se abordarán las principales prescripciones contenidas en el Código Civil (en adelante CC) con relación a esta institución jurídica. El CC ecuatoriano regula a la sucesión *mortis causa* como un modo de adquirir el dominio.[3] El CC prescribe que "se llaman asignaciones por causa de muerte las que hace la ley o el testamento de una persona difunta, para suceder en los bienes de ésta".[4]

3 Artículo 603, Código Civil [CC], R.O. Suplemento 46, de 24 de junio de 2005, reformado por última vez en R.O. Quinto Suplemento 561, de 19 de octubre de 2021.

4 Artículo 995, CC.

Las formas de suceder pueden ser de dos tipos: a.- a título universal; o b.- a título singular.[5] Normativa y doctrinariamente se ha conceptualizado a la sucesión a título universal como aquella a través de la cual se suceden todos los derechos y obligaciones transmisibles del causante; por otro lado, la sucesión a título singular es aquella que tiene como propósito transmitir un cuerpo cierto o una especie indeterminada de un género.[6] Por lo anterior, los únicos que pueden beneficiarse de la sucesión por causa de muerte de una herencia 'título universal' o legado 'título singular', son el heredero o legatario, respectivamente.[7]

De conformidad con el artículo 997 del CC, la sucesión se abre a partir de la muerte del causante; sin embargo, es la delación la que permite que el asignatario acepte o repudie la herencia y, como consecuencia, el acto que habilita para que se traspasen los derechos y obligaciones al sucesor.[8] A este trabajo le concierne únicamente la hipótesis de aceptación de la herencia, la cual, puede ser de dos tipos: a.- expresa; o b.- tácita.[9] Con independencia del tipo de aceptación, una vez que esta se manifiesta, el heredero o legatario, según el caso, adquiere el dominio de los bienes dejados, en calidad de propietario.

## 2.2. El régimen jurídico del impuesto a la utilidad

Por mandato constitucional, la potestad de creación de tributos puede ser nacional, la cual recae sobre la Asamblea Nacional, o seccional, que compete a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.[10] Esto, sin perjuicio de la posibilidad de que exista una administración tributaria de excepción como ocurre en otras entidades que tienen esta facultad respecto de tasas y contribuciones especiales de mejoras.[11]

El Código Tributario establece que los tributos pueden ser de tres clases: a.- impuestos; b.- tasas; o c.- contribuciones especiales.[12] Respecto de la primera clase, la Constitución de la República del Ecuador prescribe que solo por iniciativa del poder ejecutivo y mediante ley se pueden establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.[13] En consecuencia, el tributo en análisis es por su naturaleza un impuesto.

5 Artículo 993, CC.
6 Alejandro Ponce Martínez. *Apuntes para el estudio del libro III del Código Civil* (Quito: Editorial Jurídica del Ecuador, 2011), 29. Artículo 1125, CC.
7 Artículo 996, CC.
8 Artículo 998, CC. Por estar fuera del problema planteado, este trabajo no abordará la hipótesis sobre el repudio de la herencia.
9 Artículo 1264, CC.
10 Artículo 186, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización [COOTAD], R.O. Suplemento 303, de 19 de octubre de 2010, reformado por última vez en R.O. 561, 19 de octubre de 2021.
11 Artículos 120.7 y 264.5, Constitución de la República del Ecuador R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. 337, 25 de enero de 2021.
12 Artículo 1, Código Tributario, R.O. Suplemento 38, de 14 de junio de 2005, reformado por última vez en R.O. Suplemento 111, de 31 de diciembre de 2019.
13 Artículo 301, Constitución de la República del Ecuador.

Fue el legislador quien, a través del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (en adelante COOTAD) creó el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía. Así, en el artículo 556 del COOTAD "[s]e establece el impuesto del diez por ciento [...] sobre las utilidades y plusvalía que provengan de la transferencia de inmuebles urbanos, porcentaje que se podrá modificar mediante ordenanza".[14]

Al ser catalogado como un impuesto municipal, su regulación es seccional y la potestad tributaria de aplicación corresponde a los Gobiernos Autónomos Descentralizados.[15] En cuanto a las facultades de la administración tributaria, la facultad reglamentaria del impuesto a la utilidad es excepcional al ser un impuesto municipal.[16] Asimismo, las facultades determinadora, recaudadora, sancionadora y resolutiva; las ejerce el Gobierno Autónomo Descentralizado en el que se encuentren situados los predios urbanos que se enajenen.

Para el caso de estudio, se analizará este impuesto en el Distrito Metropolitano de Quito, bajo los términos de la Ordenanza Municipal número uno, contenida en el Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito (en adelante Código Municipal) específicamente en el capítulo VII. Posteriormente, en virtud de lo establecido en el COOTAD, se revisarán las resoluciones expedidas por la Dirección Tributaria respecto al impuesto en análisis, así como también la jurisprudencia existente.

## 3. Estado del arte

A continuación, se hará evidente la poca investigación que existe sobre el problema jurídico planteado. Para ello se realizará un recorrido sobre la visión civilista respecto de la sucesión por causa de muerte y la perspectiva tributaria general que permitirá aterrizar en el régimen tributario municipal.

### 3.1. Una visión civilista sobre la sucesión *mortis causa*

Luis Claro Solar considera que la sucesión por causa de muerte tiene como propósito la transmisión del patrimonio del causante ya sea en su totalidad, en una cuota o una cosa especificada, en beneficio de una persona singularizada[17]. Desde una perspectiva jurídica, en los términos de Luis Díez-Picazo

14 Artículo 556, COOTAD.
15 Artículos 7, 8 y 65, Código Tributario.
16 Id.,7 y 8.
17 Luis Claro Solar, Tomo XIII, en *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado,* (Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1992), 11.

y Antonio Gullón, el patrimonio constituye "el complejo o conjunto de relaciones jurídicas valuables en dinero que pertenecen a la esfera jurídica de una persona, activa o pasivamente".[18]

Es evidente que la doctrina ha establecido que el principal propósito que tiene esta institución jurídica es que "la relación jurídica en que se sucede continúa siendo la misma; ocurre simplemente que un sujeto ocupa el lugar del anterior".[19] En esta misma línea, Carrión Eguiguren afirma "[e]n el sistema del código, la sucesión por causa de muerte implica subrogación personal. El sucesor se pone en el lugar del antecesor, lo representa, hace sus veces y le sucede en todos sus derechos y obligaciones transmisibles".[20]

La sucesión por causa de muerte no opera *ipso facto* pues surte efectos jurídicos —según lo reconoce la jurisprudencia ecuatoriana y la doctrina— con la aceptación de la herencia que puede ser a.- tácita; o b.- expresa. Tras la aceptación, el asignatario está facultado a vender, donar o transferir y, en general, a traspasar el dominio de los bienes sucesivos a los cuales tiene derecho mediante cualquier modo.[21] Asimismo, la doctrina ha establecido que las consecuencias jurídicas del derecho de aceptación de la herencia implican que los herederos adquieren no únicamente el derecho de dominio, sino todas las cargas, derechos y facultades intrínsecas a la propiedad que el causante tenía tanto sobre su activo como su pasivo, dando lugar a la continuidad de la personalidad jurídica del causante.[22]

## 3.2. La perspectiva tributaria del impuesto a la utilidad

Previo a conocer lo que se ha establecido acerca del impuesto a la utilidad, es necesario partir de ciertas nociones generales sobre el derecho tributario. La relación jurídico-tributaria tiene como efecto que se vincule a la administración y a los particulares para que, como resultado, se configure la obligación tributaria. Sotelo considera que, con ocasión de la relación jurídica tributaria se manifiesta el vínculo obligacional entre el sujeto activo y el sujeto pasivo[23] siendo el segundo, también llamado deudor principal, la persona sobre la cual recae el cumplimiento de la prestación.[24] Benítez establece que la obligación tributaria tiene dos elementos esenciales "1. [l]a existencia del vínculo jurídico

18 Luis Díez–Picazo y Antonio Gullón, "Volumen 1", en *Sistema de Derecho Civil*, (Madrid: Tecnos, 2001), 388.
19 Manuel de la Cámara Álvarez, "Compendio de derecho sucesorio", en Capítulo 1 (España: Wolters Kluwer, 2011), 1.
20 Eduardo Carrión Eguiguren, *Compendio de Derecho Sucesorio* (Quito: Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1991), 11.
21 Juan Miranda Santos c. María Castro Mayorga, Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Civil y Mercantil, 10 de febrero de 2005, pág. 112.
22 Alfonso Castro Sáenz "Herencia y mundo antiguo. Estudio de derecho sucesorio romano", *EUS Editorial Universidad de Sevilla* 94 (2002), 43.
23 Eduardo Sotelo Castañeda "Sujeción pasiva en la obligación tributaria", *Derecho y Sociedad: revista pontificia universidad católica del Perú 15* (2000), 202.
24 Artículo 88, Código Tributario.

personal entre el sujeto activo y sujeto pasivo del tributo; y 2. [o]bligatoriedad de satisfacer una prestación siempre y cuando, se configure el hecho generador previsto legalmente".[25]

El impuesto es una de las especies del tributo y según Volman y Leicach, quienes citan a Pérez de Ayala y Eusebio González, este consiste en "una prestación coactiva, habitualmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de personas llamadas por la ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento del gasto público".[26] Esta definición es compatible con una perspectiva financiera, ya que la recaudación del impuesto es la que permite financiar los servicios públicos generales indivisibles, así como las obras públicas.[27]

Debido al ámbito de aplicación y al tipo de tributo en análisis, cabe referirse al derecho tributario municipal, el cual es entendido como "un conjunto de normas jurídicas de orden público que disciplinan el tributo de beneficio municipal […], así como las relaciones y las situaciones que generan tanto su creación como aplicación o gestión".[28] Por lo expuesto, el impuesto a la utilidad o plusvalía en la transferencia de predios urbanos es un impuesto municipal.

El COOTAD denomina al impuesto objeto de este estudio como "impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos". Este impuesto grava dos hechos: a.- utilidad; y b.- plusvalía. Con independencia de las similitudes y diferencias de ambos términos, autores como Mogrovejo y Montaño opinan que "la plusvalía está incluida y se funde implícitamente como materia gravable en la utilidad generada".[29] Entonces, al gravar la utilidad producto de la transferencia, Marco Aguirre reconoce que este impuesto también recae sobre las transferencias de dominio en las cuales el bien raíz, objeto de transferencia, haya sido adquirido mediante herencia, legado o donación.[30]

El COOTAD y el Código Municipal establecen los elementos constitutivos del impuesto a la utilidad, por lo que la doctrina solo ha sido descriptiva al momento de referirse a ellos sin profundizarlos o analizar su aplicación en diversas hipótesis. El hecho generador de este impuesto es la venta de predios

25 Mayté Benítez Chiriboga, *Manual Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009), 29.

26 Mario Volman, Jorge Leicach y otros, *Régimen Tributario Parte A Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: La Ley, 2005), 58-59.

27 José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de derecho tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2013), 17.

28 Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo y César Montaño Galarza, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano: fundamentos y práctica* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2014), 26.

29 Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo y César Montaño Galarza, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano fundamentos y práctica*, 133.

30 Marco Aguirre Apolo, *Manual de Derecho Tributario Municipal* (Quito: Trama, 1994), 59.

ubicados en zona urbana que produzca utilidad. La utilidad se manifiesta a través de la base imponible, la cual implica una fórmula de cálculo respecto de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de venta, menos las deducciones a las que hubiere lugar.

Como se mencionó al inicio de este epígrafe, no existen pronunciamientos doctrinarios sobre el problema jurídico planteado, que consiste en el efecto de la sucesión por causa de muerte en la configuración del sujeto pasivo, base imponible y deducciones del impuesto a la utilidad. En consecuencia, este trabajo pretende desarrollar un tema de novedad que aportará a este objeto de estudio.

## 4. Una aproximación teórica sobre la materia

El desarrollo de la normativa tributaria municipal con respecto al efecto que produce la sucesión *mortis causa* en el sujeto pasivo, base imponible y deducciones del impuesto a la utilidad, es nulo. *Ergo*, es necesario recurrir tanto al derecho civil como al derecho tributario, específicamente el municipal, para que a través de un ejercicio deductivo se pueda arribar a una posible respuesta frente a los vacíos normativos de este impuesto cuando el predio a ser transferido fue adquirido a través de sucesión por causa de muerte.

El CC regula la sucesión *mortis causa* y establece las formas y requisitos que deben concurrir para que se configure la transmisión del patrimonio en favor del heredero o legatario. La sucesión puede ser testamentaria, intestada o abintestato.[31] Como consecuencia de la muerte se abre la sucesión por regla general, y a su vez se produce la delación. Al momento de la aceptación de la herencia, se configura la subrogación personal entre el difunto y el heredero. Por lo que la claridad sobre la sucesión *mortis causa* como modo de adquirir el dominio, no da lugar a confusión sobre los derechos y obligaciones que tiene el heredero respecto del patrimonio del causante.

### 4.1. La autonomía del derecho tributario

En cuanto a la materia tributaria se debe partir de la única teoría, en opinión de la autora del presente trabajo, de que sirve como punto de partida para resolver el cuestionamiento planteado: la autonomía del derecho financiero-tributario. Debido a la diversidad de relaciones jurídicas que se ven inmersas, el Derecho Financiero no constituye "un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conglomerado de relaciones de diversa naturaleza, cuyo único

31 Artículo 995, CC. Por estar fuera del problema planteado, este trabajo no abordará el análisis respecto de los tipos de sucesión.

elemento común consiste en referirse materialmente a la múltiple actividad que el Estado desarrolla en el campo financiero".[32]

La característica predominante del sistema tributario es que en función de esta autonomía existe una coherencia interna que ocasiona que los tributos se originen del mismo fundamento con la finalidad de lograr un sistema justo.[33] Como corolario de la autonomía del derecho tributario, surge la teoría de la relación jurídica tributaria. La misma establece que "el Estado es igual a los particulares y como ellos también está sometido a la ley […]".[34] Por lo que, entre el Estado y el contribuyente no media una relación de poder, haciendo que ambos tengan equidad en derechos y obligaciones.

La relación jurídica tributaria sustancial, también conocida como obligación tributaria, contiene cinco elementos. El primero, es el sujeto activo que generalmente es el Estado a título propio, pero también puede serlo a través de entes territoriales como lo es el municipio a título derivado.[35] El segundo, es el sujeto pasivo que es la persona que debe cumplir con la prestación legal.[36] El tercer elemento, tiene una manifestación objetiva y es el hecho generador o imponible y consiste en un "presupuesto de hecho […] que al realizarse produce el nacimiento de la obligación tributaria".[37] El cuarto es la base imponible, y si bien es difícil encontrar un concepto doctrinario, esta se traduce en la cantidad de dinero que hay que pagar para extinguir la obligación.[38] El quinto elemento es la tarifa, la cual es posterior a la base imponible y es una magnitud establecida por ley que a consecuencia de su aplicación determina la cuantía.[39]

## 4.2. La naturaleza del impuesto a la utilidad

El tributo por excelencia es el impuesto. La doctrina ha sido unánime en establecer que sus principales características son: a.- unilateralidad; b.- obligatoriedad; c.- *ex lege*; y d.- prestación que, por lo general, se paga en dinero. Es claro que el tributo que grava las utilidades ocasionadas por la transferencia de predios urbanos es un impuesto ya que así lo prescribe el COOTAD y el Código Municipal.

32 César García Novoa, *El concepto de tributo* (Lima: Tax Editor, 2009), 59.
33 María Alejandra Mora Muñoz y José Luis Villarreal "Percepciones fiscales de los contribuyentes a la luz de las Teorías de las Relaciones Tributarias", *Revista Academia & Derecho 11* (2020), 3.
34 María Mora y José Luis Villarreal "Percepciones fiscales de los contribuyentes a la luz de las Teorías de las Relaciones Tributarias", 13.
35 Álvaro Leyva Zambrano, Alberto Múnera Cabas, Alfonso de la Torre, Derecho Tributario, ed. Segunda Actualizada (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999), 432-444.
36 *Ibid*., 434.
37 *Ibid*., 424.
38 *Ibid*., 441.
39 Álvaro Leyva Zambrano, Alberto Múnera Cabas, Alfonso de la Torre, Derecho Tributario, 444.

Este es un impuesto directo ya que es una manifestación inmediata de la riqueza o del "acrecimiento patrimonial'". El gravamen lo sufre el contribuyente[40] y recae sobre el patrimonio que posee el tradente, el mismo que es el heredero en su calidad de propietario. De igual forma, es un impuesto real porque grava una manifestación aislada de riqueza que es concebida y analizada sin considerarla en relación a determinada persona.[41] Este carácter se da en virtud de que es aquel que "grava[n] al suelo, a los edificios, a la industria, al capital".[42] Es evidente que el objeto imponible es la utilidad que genera el inmueble urbano, con total independencia del beneficiario que es el propietario del bien.

Tanto el COOTAD como el Código Municipal prescriben los elementos constitutivos del impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos:

a.- Sujeto activo: Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.[43]
b.- Tarifa: diez por ciento sobre la base imponible. Sin embargo, existen dos excepciones a la tarifa general, aplicables desde el 2006. La primera, consiste en el cero punto cinco por ciento y aplica a personas naturales y jurídicas cuyo giro de negocio no sea inmobiliario o de construcción. La segunda, es el cuatro por ciento cuando la transferencia sea realizada por personas naturales o jurídicas cuyo giro de negocio sea inmobiliario o de construcción.[44]
c.- Hecho generador: consiste en la venta de bienes inmuebles, situados en zonas urbanas, en las que se ponga de manifiesto una utilidad o plusvalía.[45]
d.- Sujeto pasivo: el propietario del bien inmueble que vendiere obteniendo una utilidad imponible y por consiguiente real.[46]
e.- Base imponible: es la utilidad y/o plusvalía que se pone de manifiesto cuando se produce el hecho generador.[47] Como se mencionó anteriormente, existe una distinción semántica entre utilidad y plusvalía, a efectos de este trabajo se considera a utilidad como el género que abarca la plusvalía. La forma de cálculo para obtener la base imponible es la siguiente:[48]

40 José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de derecho tributario*, 25-26.
41 Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de tributación municipal* (Quito: Trama, 1998), 15.
42 Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de tributación municipal*, 15.
43 Artículo 1461, Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, Ordenanza Municipal 1, [Código Municipal] Concejo Municipal de Quito Registro Oficial 226 de 31 de diciembre de 1997.
44 Artículo 1465, Código Municipal.
45 Artículo 1460, Código Municipal.
46 Artículo 1462, Código Municipal. Artículo 558, COOTAD.
47 Artículo 1460, Código Municipal.
48 La base imponible es el resultado de la diferencia entre el mayor valor entre el valor catastral o valor de venta, menos: 1.- Contribuciones especiales de mejoras y concesión onerosa de derechos, 2.- Avalúo en la época de adquisición, 3.- Cinco por ciento de las utilidades líquidas por cada año transcurrido desde la adquisición hasta la venta, 4.-Desvalorización de la moneda según el Banco Central.

**Gráfico No. 1. Forma de cálculo para la base imponible del impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbano**



**Fuente:** Elaboración propia a partir del Código Municipal.[49]

## 5. El verdadero rol del heredero en el impuesto a la utilidad

La obligación de pagar tributos está prevista en la ley en forma abstracta, impersonal y condicionada a la manifestación de un presupuesto de hecho, denominado hecho generador. Este presupuesto de hecho en el impuesto a la utilidad consiste en la transferencia de un inmueble urbano que ocasiona utilidad. Evidentemente, el beneficiario de la utilidad es el sujeto pasivo del impuesto quien es el deudor de la obligación y, por lo tanto, el llamado a cumplir el pago. En la hipótesis planteada en este trabajo este sujeto es el heredero.

### 5.1. El propietario del patrimonio heredado

Para lograr una comprensión integral acerca de la titularidad del heredero respecto del patrimonio heredado, es necesario determinar los derechos y obligaciones a los que accede, con independencia de su calidad de heredero. En consecuencia, se debe analizar el trasfondo de la obtención de la titularidad.

La calidad de dueño viene dada en función del dominio, el cual es un derecho real que faculta a su propietario el uso, goce y disposición de la cosa.[50] Uno de los modos de adquirirlo es a través la sucesión por causa de muerte.[51] Al producirse la muerte, el CC establece que se abre la sucesión ocasionando que el heredero pueda ejercer el derecho real de herencia. Es aquí cuando surge la delación, momento en el cual el heredero manifiesta expresa o tácitamente la aceptación de la herencia.

49 Artículos 1460, 1461, 1462 y 1465, Código Municipal.
50 Artículos 595 y 599, CC.
51 Artículo 603, CC.

En consecuencia, el sucesor adquiere para sí el dominio del caudal hereditario que le corresponde ostentando todas las facultades de dominio sobre el patrimonio del causante, en otras palabras, subroga la personalidad jurídica de este. Según Cabanellas, subrogar es "sustituir una persona a otra en sus derechos y obligaciones".[52] Tanto la aceptación expresa como tácita de la herencia están sometidas a un régimen impositivo por lo que es intrascendente para este trabajo la forma en la cual se vio manifestada la aceptación.

Es importante traer a colación el régimen del impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones para comprender cómo se consolida la titularidad de propietario del heredero. El hecho generador del impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones es el acrecimiento patrimonial producto de la aceptación por parte del heredero al mediar la transmisión de bienes, derechos u obligaciones del difunto.[53] La doctrina ha reconocido que

> [t]anto en el caso de las donaciones como en el de las herencias el perfeccionamiento de la transmisión requiere de la aceptación por parte del donatario causa habiente […]. Por consiguiente, tanto en las donaciones como las herencias se habrá de registrar, normalmente, un aumento en el neto patrimonial del sujeto beneficiario que es, justamente lo que pretendemos gravar.[54]

El heredero, como sujeto pasivo de este tributo, tiene la obligación de declarar ante el Servicio Nacional de Rentas Internas el incremento patrimonial, según corresponda. De ser aplicable, considerando la base imponible y la tarifa del impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, puede generarse un valor que el heredero debe pagar a la administración tributaria. Sin perjuicio de que se genere un valor a cargo del sujeto pasivo, y pese a las normas del derecho civil que establecen cuándo y cómo el heredero se vuelve propietario de los bienes fruto de la sucesión, la declaración de este tributo es, en la práctica, la puerta de acceso a la titularidad de los bienes, derechos u obligaciones del causante. Así, el heredero es cuando menos un sucesor subrogado del causante debido a que ocupa su misma posición jurídica.

## 5.2. El heredero en calidad de contribuyente

Como se identificó en líneas anteriores, el COOTAD y el Código Municipal enlistan los elementos del impuesto a la utilidad. Sin embargo, es preciso ahondar en quiénes son considerados sujetos pasivos de este impuesto. El Código Tributario prescribe que el sujeto pasivo es "la persona natural o jurídica

52 Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, ed. 11a (Buenos Aires: Heliasta, 1993).
53 Artículo 36, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, R.O. Suplemento 463, de 17 de noviembre de 2004, reformado por última vez en R.O. Suplemento 486, de 2 de julio de 2021.
54 Benvenuto Griziotti. *Principios de Ciencia de las Finanzas*, ed. de Dino Jarach (Buenos Aires: Depalma, 1959), 173.

que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable”.[55]

Según el ordenamiento jurídico los sujetos pasivos, se constituyen mediante obligación propia, en cuyo caso se denominan ‘contribuyente’, o ajena, recibiendo la calificación de ‘responsable’. El primero, es el sujeto al cual la ley impone el pago de la obligación tributaria verificado el hecho generador. En tanto que el segundo, es quien, aunque no esté obligado de manera directa, tiene la responsabilidad de pagar el tributo por mandato legal. La distinción que media entre ambas figuras radica en que el contribuyente es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria al ser el titular de la capacidad contributiva que la ley busca gravar mientras que, la calidad de responsable viene dada por la vinculación cercana con el hecho imponible o con el contribuyente.[56]

En este trabajo se parte del supuesto en virtud del cual producto de la sucesión *mortis causa*, el heredero adquiere un inmueble urbano, con voluntad de enajenarlo y, tras su venta posterior, se genera utilidad. Estos actos configuran el hecho generador razón por la cual el sujeto pasivo, beneficiario de la utilidad, debe cumplir la obligación de pago. Son sujetos pasivos del impuesto a la utilidad, de conformidad con el artículo 558 del COOTAD, “los que como dueños de los predios, los vendieren y […] los adquirentes hasta el valor principal […] que no se hubiere pagado”.[57]

En la hipótesis de la sucesión *mortis causa*, la aceptación del caudal hereditario ocasiona una sustitución en la persona, en consecuencia el heredero ocupa la posición del causante. Esta sustitución, de ninguna manera resta o elimina los derechos y obligaciones que el causante tenía sobre su patrimonio. Para reafirmar esta aseveración, es preciso plantear dos casos similares que se producen en el derecho societario. En primer lugar, la fusión por absorción y en segundo lugar la transferencia del establecimiento comercial.

La Ley de Compañías es categórica al establecer que –con ocasión de la fusión por absorción– media un traspaso en bloque del patrimonio social entre la sociedad absorbente y la absorbida.[58] Con independencia de que se pueda considerar al traspaso en bloque como otro modo de adquirir el dominio, Romero Parducci considera que el “traspaso en bloque por fusión […] no es otra cosa que el traspaso ‘a título universal’ de los patrimonios de las compañías fusionadas o absorbidas, como ocurre *mortis causa* con las herencias”.[59] A

55 Artículo 24, Código Tributario.

56 Luis Hernández Berenguet “IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario”, en Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria (Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006), 43.

57 Artículo 558, COOTAD.

58 Artículo 338, Ley de Compañías, R.O. 312, de 5 de noviembre de 1999, reformado por última vez en R.O. 347, de 10 de diciembre de 2020.

59 Emilio Romero Parducci “¿Un nuevo modo de adquirir el dominio de las cosas?”, en *Libro Homenaje al doctor Héctor*

criterio de este autor tanto en la herencia como en la fusión por absorción, el heredero en el primer caso, y la nueva sociedad en el segundo, son sucesores a título universal, es decir, pasan a ocupar el lugar jurídico del causante y de la compañía absorbida, respectivamente. Tan es así, que la compañía absorbida al disolverse debe informar a las autoridades competentes "el término de sus actividades, entendiendo que la persona no existirá más como tal y como contribuyente, siendo en lo sucesivo la continuadora legal la que desarrolle sus actividades en el futuro".[60]

El segundo caso es el de la transferencia del establecimiento de comercio, el cual es similar a la fusión por absorción en cuanto a su objetivo, pero con rasgos diferenciadores que no son relevantes para efectos de este trabajo. En este acto, también opera un traspaso en bloque que puede recaer tanto sobre activos como pasivos[61] en razón del cual se produce una subrogación entre el cedente y el cesionario.

En ambas situaciones planteadas, queda claro que las obligaciones, gravámenes y derechos —incluido el derecho a deducir— que recaen en los bienes objeto de traspaso, continúan en las mismas condiciones. Es indiferente que este fenómeno de sucesión sea por un lado por causa de muerte y por otro, *inter vivos* por lo que, cabe cuestionarse por qué no aplicaría el mismo régimen impositivo en la sucesión por causa de muerte. A criterio de la autora de este trabajo, en los tres escenarios existe una continuidad en la situación jurídica y, por ende, en la impositiva, y justamente en función del principio de seguridad jurídica, el régimen aplicable debe ser el mismo.

En su acepción amplia, la sucesión según el Diccionario de la Real Academia Española es "la sustitución de alguien en un lugar…".[62] A consecuencia de la sucesión por causa de muerte, los herederos son quienes dan continuidad a la personalidad jurídica del causante adquiriendo para sí todos los derechos, obligaciones y gravámenes que reposan sobre el caudal hereditario. *Ergo*, el inmueble urbano que pertenece a la masa hereditaria se transmite al heredero bajo las mismas condiciones en las que lo ostentaba el causante.

Entonces, al tener lugar la sucesión por causa de muerte, no existe propiamente alteración en el historial de dominio. En palabras de Simón Carrejo "[u]na vez fallecido el causante, debe haber ya sea por disposición legal, o disposición testamentaria una persona que ocupe el puesto, esta persona que recibe los bienes del difunto recibe el nombre de heredero, adquiriente, sucesor, causa-

*Romero Parducci* (Ecuador: Edino, 2002), 4.

60 Harry Ibaceta Rivera, "Efectos tributarios de las fusiones propias", *Revistas Universidad de Chile* (s/f), 4. *Ver*, Artículos 338 y 341, Ley de Compañías.

61 Artículo 375, Código de Comercio, R.O. Suplemento 497, de 20 de mayo de 2019, reformado por última vez en R.O. Suplemento 497, de 10 de diciembre de 2020.

62 Real Academia Española [RAE], Diccionario de la lengua española, ed. 23a. Versión 23.4 en línea. https://dle.rae.es/sucesi%C3%B3n, 13 de octubre de 2021.

habiente".[63] Tan es así que, en la cédula catastral y certificado de gravámenes de los inmuebles que son transmitidos mediante sucesión *mortis causa*, la titularidad del predio se la denomina de la siguiente forma "Nombre del difunto y herederos". Por lo que es claro que otra persona en calidad de heredero da continuidad a la personalidad jurídica del causante.

## 6. La forma de cálculo del impuesto a la utilidad

Como se mencionó previamente, el heredero es el sujeto pasivo del impuesto a la utilidad y ostenta los mismos derechos y obligaciones que tendría el causante respecto del bien inmueble heredado. Por eso, al configurarse el hecho imponible de este impuesto, que es la utilidad generada por la transferencia de un predio urbano, el deudor 'heredero' de esta obligación tributaria debe cumplir con el pago. Para calcular el valor a pagar, es necesario tomar en cuenta a la base imponible, elemento que permite cuantificar dicha obligación tributaria, la base imponible.

Para poder establecer cuál es la utilidad neta a la cual debe aplicarse la tarifa de impuesto a la utilidad, es pertinente referirse de manera previa a los modos de adquirir el dominio que entran en juego para la configuración del impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos. Posteriormente, es necesario analizar las deducciones establecidas en el ordenamiento jurídico para el impuesto antes mencionado y los efectos que estas producen al momento de su aplicación. Finalmente, se requiere conocer la forma de determinación que aplica al impuesto a la utilidad.

Para adquirir el dominio es necesario la manifestación de un modo. El dominio es un derecho real y absoluto, tanto a nivel doctrinario como normativo. Se ha establecido que para adquirirlo entra en juego el sistema de título y modo. El título tiene lugar en un primer momento, ya que ocurre en la etapa de tipificación de la fuente obligacional y consiste en la causa que justifica el modo. A su vez, el modo es posterior al título y se manifiesta en la etapa de ejecución dando lugar a la transferencia de dominio.

Este trabajo se referirá, brevemente, a dos modos de adquirir el dominio que se manifiestan en el problema jurídico planteado: a.- sucesión *mortis causa*; y b.- tradición. En primer lugar, la sucesión por causa de muerte transfiere el dominio del patrimonio del causante en favor del heredero, ocasionando la sustitución del propietario. Es decir, el heredero adquiere para sí la titularidad del caudal hereditario y, por ende, del inmueble ubicado en zona urbana.

63 Simón David Carrejo Bejarano, Derecho Civil: sucesiones y donaciones (Bogotá: Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 1968), 46.

Quienes hereden un bien raíz tendrán la facultad de disponer de este por su calidad de propietarios.

En segundo lugar, a consecuencia de la facultad de disposición, cabe referirse a la tradición, la cual es el modo de adquirir el dominio por primacía. En este modo debe existir un ánimo de transferir el dominio por parte del tradente y de adquirir por parte del adquirente. La sumatoria de ambos ánimos es lo que configura el hecho generador del impuesto a la utilidad.

## 6.1. Las deducciones ¿se pueden limitar únicamente a los herederos?

El cuestionamiento que surge, y que no ha sido respondido por la doctrina, es la forma de aplicar las deducciones[64] del impuesto a la utilidad cuando el propietario del inmueble es un heredero. Específicamente, si en el cálculo de la base imponible de este impuesto, las deducciones son las mismas que hubiese tenido derecho el causante. Como se vio anteriormente, el heredero pasa a ocupar la misma posición jurídica del difunto adquiriendo como parte de la masa hereditaria los bienes, derechos y obligaciones que este tenía.

Las deducciones tributarias son de gran importancia para el sujeto pasivo del impuesto, ya que su efecto es disminuir el valor a pagar por concepto de la obligación tributaria. Su propósito consiste en un beneficio tributario y el beneficio es un incentivo para el contribuyente. La deducción es un derecho que tienen los individuos para disminuir ya sea los ingresos o gastos. En consecuencia, la obligación tributaria es susceptible de ser alterada por las deducciones a las que hubiera lugar ya que, en la hipótesis tributaria, disminuyen la base imponible a la que se aplicará la tarifa.[65] Las deducciones siempre deben estar establecidas por ley, recaer sobre la materia imponible y delimitar la base imponible del tributo.[66]

Para comprender el trasfondo y propósito de las deducciones al impuesto a la utilidad hay que tener en cuenta cuál es la finalidad de la utilidad, entidad que se conoce, de manera general, como la percepción de una ganancia. Fernández Cerón sostiene que "la utilidad es el aumento de riqueza, o contablemente es la diferencia entre el patrimonio final menos el inicial".[67] La utilidad es el resultado que se obtiene luego de haber aplicado las deducciones a las que hubiere lugar.

La interpretación de las deducciones debe surgir de textos claros e inequívocos

64 Las deducciones a las que este trabajo se refiere están contenidas en los artículos 557 y 559 del COOTAD.
65 Luis R. Carranza Torres, *Derecho Tributario: de la teoría a la práctica* (Buenos Aires: Legis Argentina, 2006), 239.
66 José Vicente Troya y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de derecho tributario*, 199.
67 Jorge Fernández Cerón, *Contabilidad Internacional* (Santiago de Chile: Editorial Cono Sur, 1998), 92.

que no susciten razonables dudas que repercutan en una errónea aplicación. Bajo la hipótesis de este trabajo, es indispensable notar el hilo conductor que existe entre los efectos del derecho sucesorio y los elementos del tributo cuando ha de referirse a las deducciones del impuesto a la utilidad. De esta forma, si la transferencia de un predio urbano adquirido mediante sucesión *mortis causa* genera utilidad, al momento de la aplicación de las deducciones del impuesto a la utilidad no debería perjudicarse al sujeto pasivo desconociendo sus derechos.

Las leyes deben establecer de forma generalizada las deducciones a las que tiene derecho el sujeto pasivo, y así lo hace el COOTAD en el caso del impuesto a la utilidad en los artículos 557 y 559. El COOTAD prescribe cuáles son las deducciones aplicables para el impuesto a la utilidad así: a.- costo de adquisición; b.- contribuciones especiales de mejoras y concesión onerosa de derechos; c.- el cinco por ciento de las utilidades líquidas por cada año desde la adquisición hasta la venta; y d.- desvalorización de la moneda.[68]

En el problema jurídico planteado se manifiesta el trato discriminatorio que, usualmente, la Dirección Tributaria ha dado a los sujetos pasivos del impuesto a la utilidad que previamente adquirieron el predio urbano mediante sucesión por causa de muerte. A criterio de esta autoridad, en la práctica al liquidarse el impuesto a la utilidad la Dirección Tributaria ha establecido una diferente forma de aplicar las deducciones a las que se refiere el COOTAD. Esto se traduce en una variación en el derecho de deducción del sujeto pasivo al considerar al heredero como responsable del impuesto a la utilidad.

La confusión y equivocación al momento de establecer las deducciones ocurre, puntualmente, en las siguientes dos deducciones: el costo de adquisición en el que incurrió el causante para obtener el dominio del inmueble, y cinco por ciento de las utilidades líquidas por cada año que ha transcurrido entre la compra del bien raíz —a cargo del difunto— y su venta posterior, donde el tradente es el heredero.[69]

Como ejemplo se traen a colación las liquidaciones del impuesto a la utilidad signadas bajo los números 2019-TDC-MAR-001073 y 2021-TDC-INT-026818(A), en las cuales la Dirección Tributaria estableció que el costo de adquisición a ser deducido fue cero, bajo la lógica de que los herederos no pagaron valor alguno por el inmueble ya que, como consecuencia de la sucesión *mortis causa*, el bien únicamente se incorporó a su patrimonio gratuitamente, sin que exista un pago de por medio.

68 Artículos 557 y 558, COOTAD.

69 Liquidación de transferencia de dominio No. 2019-TDC-MAR-001073 de 26 de noviembre de 2019 y el Título de Crédito 21592445. Liquidación de transferencia de dominio No. 2021-TDC-INT-026818(A) de 28 de abril de 2021 y el Título de Crédito No. 00028905274.

Asimismo, la autoridad incurrió en un manifiesto error al momento de determinar la cantidad de años transcurridos desde la adquisición del bien hasta su venta, y como resultado se alteró el porcentaje a ser deducido por cada año transcurrido. La Dirección Tributaria considera que la adquisición del bien raíz por parte de los herederos operó con la posesión efectiva, por lo cual la fecha de celebración del acta de posesión efectiva es el punto de partida para realizar el cálculo de los años y poder deducir el cinco por ciento de las utilidades líquidas por cada año transcurrido desde la adquisición hasta la posterior venta.

Sobre esta problemática existe un pronunciamiento jurisprudencial reciente en el que se resolvió una acción contencioso tributaria en contra de la liquidación del impuesto a la utilidad que emitió el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito con ocasión de la transferencia de un inmueble adquirido a través del modo sucesión por causa de muerte, en una sucesión universal.

En el proceso signado con el No. 17510-2020-0086, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (en adelante TDCT) concluyó que los herederos tienen derecho a considerar como costo deducible, para determinar la utilidad sujeta al impuesto, el precio pagado por el causante al adquirir el inmueble que, posteriormente, es vendido por sus herederos;

> [d]ebiendo por tanto establecer de forma adecuada, el costo de adquisición del predio […], a fin de poder considerar la efectiva base imponible del impuesto a la utilidad por la transferencia de bienes inmuebles, debemos referirnos al historial de dominio del predio que fue objeto de transferencia de dominio […] Bajo este supuesto, es imposible que pueda considerarse que el bien que ha sido dispuesto por los herederos, al tomar en posesión pro indiviso la herencia, puedan tener un costo de adquisición de USD 0.00 para efecto de la liquidación del impuesto a la utilidad.[70]

El TCTD resolvió que "es imposible que pueda considerarse que el bien que ha sido dispuesto por los herederos, al tomar en posesión *pro indiviso* la herencia, pueda tener un costo de adquisición de USD 0.00 para efecto de la liquidación del impuesto a la utilidad".[71] La sentencia agrega que los herederos, adicionalmente, tienen derecho a la deducción. Este derecho corresponde a restar el cinco por ciento de la utilidad líquida por cada año transcurrido entre la adquisición del inmueble por parte del causante y el momento en que se produce la venta del inmueble por los herederos.

Entonces, a criterio del TDCT las deducciones del artículo 559 del COOTAD son generales y aplican a todos los actos de transferencia de dominio,[72]

70 Causa No. 17510-2020-00086, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en el Distrito Metropolitano de Quito [TDCT], 24 de junio de 2021, pág. 15.
71 Causa No. 17510-2020-00086, TDCT, 24 de junio de 2021, pág. 15.
72 Causa No. 17510-2020-00086, TDCT, 24 de junio de 2021, pág. 17.

por lo que el impuesto en análisis tiene como presupuesto de hecho que exista una transferencia de dominio. Por lo tanto, la sucesión *mortis causa* ocasiona una transferencia de dominio del caudal hereditario, en consecuencia, las deducciones le son aplicables al heredero.

En cuanto a la deducción que se refiere al costo de adquisición,[73] el considerar que el heredero no incurre en ningún gasto para adquirir el dominio es erróneo, se desconoce el efecto de la transmisión de dominio a consecuencia de la sucesión por causa de muerte. Como se demostró en líneas anteriores, la sucesión *mortis causa* es un modo de adquirir el dominio[74] y que como consecuencia produce un traspaso en bloque del patrimonio del causante en favor del heredero. Esto genera que el heredero pase a ocupar la posición jurídica del difunto y consecuentemente existe una sustitución del propietario en la cual el heredero pasa a ostentar el caudal hereditario en las mismas condiciones en las que lo disfrutaba el causante.

En el impuesto a la utilidad no procede cuestionar el acrecimiento patrimonial que ocurre como resultado de la sucesión por causa de muerte en favor del heredero. Este hecho es objeto imponible gravado por otro impuesto, el impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones. Además, es requisito indispensable que para que tenga lugar la transferencia de dominio, en la cual el heredero vende el inmueble urbano, previamente se debe realizar la declaración del impuesto a la renta de ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones ante la autoridad tributaria correspondiente para que así el bien raíz pueda ser objeto de transferencia y se aplique la tarifa a la base imponible obtenida.

Habiéndose demostrado que el valor de adquisición a deducirse es el mismo en el que incurrió el causante para adquirirlo, en línea con lo antes mencionado, para calcular los años transcurridos desde la adquisición hasta la venta y deducir el cinco por ciento de las utilidades líquidas por cada año, debe considerarse como punto de partida el año en que fue adquirido el bien raíz por el difunto. Esto en función de que, en la sucesión por causa de muerte la doctrina reconoce que existe una sustitución entre las personas, ocasionando que el sucesor pase a ocupar el lugar del causante y adquiera para sí la titularidad de los derechos que le correspondían al segundo y los ejercite como lo venía haciendo el difunto.[75]

Para poder ejercitarlos es necesario que se celebren ciertos actos requeridos por la ley, como son la posesión efectiva y la partición. Por su naturaleza, es-

73 Artículo 559, COOTAD.
74 Artículo 603, CC.
75 Luis Claro Solar, "Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado", en Tomo XIII (Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1992), 49.

tos actos son títulos de dominio declarativos[76] y no constituyen, bajo motivo alguno, títulos constitutivos ni modos de adquirir el dominio. Su propósito consiste únicamente en declarar o reconocer un derecho previamente adquirido. En virtud de su naturaleza, no se puede considerar como fecha para la deducción el momento en el cual se realizó la posesión efectiva o la partición de la herencia, ya que ambos actos solo declaran un derecho que ya fue adquirido con anterioridad.

El criterio mencionado ha sido reconocido en un pronunciamiento de la Procuraduría General del Estado que estableció que "los actos legales de partición, al igual que las sentencias de adjudicación en los juicios divisorios, no son títulos translaticios de dominio, sino únicamente títulos declarativos [...] la inscripción de los actos legales de partición no constituye un modo de adquirir el dominio [...]".[77] Entonces, y de manera categórica, al momento del conteo de los años transcurridos, se debe considerar la fecha de adquisición del inmueble por parte del causante, mas no la fecha de la escritura de posesión efectiva o partición. En consecuencia, por cada año transcurrido desde la adquisición del inmueble por parte del causante hasta la venta que realiza el heredero se deducirá el cinco por ciento de las utilidades líquidas percibidas.

El tributo, y por ende el impuesto, es una institución que se manifiesta como un régimen transversal en el derecho. Por ello, existe la necesidad de combinar el derecho sucesorio y tributario para poder comprender las deducciones a las que tiene derecho el sujeto pasivo del impuesto a la utilidad. Como se demuestra, el aplicar parciamente las deducciones a las que hubiere lugar para el heredero, sujeto pasivo, implicaría reconocer que la deducción no es un derecho que se transmite como consecuencia de la sucesión por causa de muerte. Esto, además de arrojar una consecuencia manifiestamente injusta, causaría por un lado un perjuicio económico al heredero, y, por otro, un mayor ingreso económico para la administración tributaria sin causa que lo justifique.

## 6.2. El sistema de determinación en el impuesto a la utilidad

La existencia del hecho generador, el cálculo de la base imponible y la cuantía de un tributo se plasman mediante la determinación. La determinación según la doctrina implica dos etapas "la primera se inicia normalmente con la declaración tributaria y culmina con la liquidación oficial del tributo".[78] A continuación, se expondrá el sistema de determinación que aplica al impuesto a la utilidad.

76 Artículo 702, CC.
77 Oficio de la Procuraduría General del Estado No.11923, de 6 de febrero de 2013.
78 Álvaro Leyva Zambrano, Alberto Múnera Cabas, Alfonso de la Torre, Derecho Tributario, ed. Segunda Actualizada, 462.

El trámite de liquidación del impuesto a la utilidad, a partir del 8 de mayo de 2020, se encuentra regulado en la Resolución No. GADDMQ-DMT-2020-0008-R, Resolución. El artículo 1 de esta prescribe "[e]stablecer la aplicación del sistema de determinación mixta, contemplado en el artículo 93 del Código Tributario, para liquidación de tributos generados por transferencia de dominio de bienes inmuebles situados en el Distrito Metropolitano de Quito".[79] Asimismo, y en concordancia con el sistema de determinación escogido, la Resolución añade que la Dirección Tributaria liquida las obligaciones tributarias de acuerdo con la información presentada por el sujeto pasivo.[80]

Como se puede apreciar en la normativa citada, la forma de determinación del impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos es la determinación mixta. El Código Tributario en el artículo 93 hace referencia a la determinación mixta. Este cuerpo normativo establece que es aquella que "efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables […]".[81] Asimismo, la doctrina reconoce que la determinación mixta implica la cooperación en conjunto del fisco y el sujeto pasivo. El primero solicita la información y el segundo la aporta.[82]

Si bien la determinación mixta supone una participación del sujeto pasivo, en la práctica en el proceso de liquidación de los impuestos municipales que gravan la transferencia de dominio de bienes inmuebles, la Dirección Tributaria recibe la información provista por el contribuyente 'heredero', la somete a revisiones y de ser el caso, requiere la corrección de la información proporcionada. Si el contribuyente no modifica la información de conformidad con las observaciones realizadas, no procede a la liquidación del impuesto. En consecuencia, las observaciones que realiza la autoridad tributaria constituyen exigencias que si no son acogidas por el contribuyente, truncan la liquidación del impuesto a la utilidad. Por lo que el sistema de determinación aplicado por la Dirección Tributaria tiende a estar a cargo del sujeto activo y de tipo directo, en lugar de mixto, como ha sido reconocido jurisprudencialmente

> […]si bien es cierto que este impuesto es de índole declarativo de parte del sujeto pasivo, también es un hecho notorio […] que el trámite de liquidación en el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, se somete a un proceso de verificación por parte de los funcionarios del departamento de transferencias de dominio […] esta liquidación, es sometida a varias y diferentes revisiones de los funcionarios municipales, quienes luego de un proceso de revisiones y de observaciones, requieren a los comparecientes la corrección del formulario […]podemos establecer, que es a través de este procedimiento, que el Muni-

79 Artículo 1, Resolución No. GADDMQ-DMT-2020-0008-R, Dirección Metropolitana Tributaria del Distrito Metropolitano de Quito, 8 de mayo de 2020.
80 Artículo 6, Resolución No. GADDMQ-DMT-2020-0008-R.
81 Artículo 93, Código Tributario.
82 Luis R. Carranza Torres, *Derecho Tributario: de la teoría a la práctica*, 239.

> cipio de Quito efectúa una verdadera determinación sobre todos los elementos que configuran el tributo, estableciendo el impuesto, sin lugar a que los contribuyente puedan oponerse, so pena de que la transferencia no se liquide o caduque el trámite. No cabe duda entonces que lo que la administración tributaria efectúa es, una determinación directa respecto de los impuestos a la utilidad y alcabala que deben satisfacer los contribuyentes en un acto de transferencia de dominio.[83]

Si bien no es propósito de esta autora cuestionar la naturaleza de la forma de determinación aplicable al impuesto a la utilidad, es necesario resaltar las consecuencias que en la práctica genera la actuación de la Dirección Tributaria al momento de realizar la liquidación del impuesto en mención. Como se estableció en líneas anteriores, el sujeto pasivo, heredero, es quien provee la información para que sea la Dirección Tributaria quien establezca la base imponible, pero en la práctica, esta autoridad al realizar las observaciones demuestra que desconoce los derechos que tiene el contribuyente, en la persona del heredero, y emite correcciones que arrojan un cálculo incorrecto. Evidentemente, se demuestra que la autoridad tributaria ignora las consecuencias jurídicas que genera la sucesión por causa de muerte.

A continuación, se plasmará un ejemplo ilustrativo para contrastar que no resulta razonable que la Dirección Tributaria pretenda recaudar un impuesto mayor al que en derecho le corresponde. Cabe recalcar que este caso es hipotético y, por ende, los hechos y cifras utilizados no responden a una realidad concreta o a un caso particular.

X falleció en marzo de 2021 y su único heredero es Y. Y aceptó la herencia y realizó la posesión efectiva en mayo de 2021. Dentro del caudal hereditario existe un predio urbano. Y 'tradente' decide vender este inmueble a Z 'adquirente'. Las partes contractuales pactan en el contrato de compraventa que el precio del inmueble es el que se establece en la cédula catastral. Los antecedentes del inmueble datan que X lo adquirió mediante escritura pública de compraventa en febrero de 2015 cuya cuantía fue $ 250.000,00. A partir de estos datos, al momento de la liquidación del impuesto a la utilidad surgen estas dos lecturas:

83 Causa No. 17510-2020-00086, TDCT, 24 de junio de 2021, pág. 11.

**Tabla No. 1. Sobre el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos**

| Liquidación del impuesto a la utilidad | | |
|---|---|---|
| Concepto | Valor según el sujeto pasivo | Valor según la Dirección Tributaria |
| Valor de venta | $ 400.000,00 | $ 400.000,00 |
| (-) Costo de adquisición | $ 250.000,00 | $ 0,00 |
| (=) Utilidad | $ 150.000,00 | $ 400.000,00 |
| (-) Deducción por tiempo transcurrido | $ 45.000,00 | $ 0,00 |
| (=) Base imponible | $ 105.000,00 | $ 400.000,00 |
| Impuesto (10%) | $ 10.500,00 | $ 40.000,00 |

**Fuente:** Elaboración propia a partir del COOTAD.[84]

Como se puede apreciar, el monto del impuesto es radicalmente distinto en las dos hipótesis analizadas. Por un lado, la Dirección Tributaria considera que el costo de adquisición del inmueble es cero y que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir el cinco por ciento de las utilidades liquidas por cada año transcurrido entre la adquisición del bien raíz y su enajenación. Lo anterior, es un error que responde a la falta de comprensión de los efectos que produce la aceptación de la herencia y la sucesión por causa de muerte.

En criterio de la autora, el valor correcto a ser considerado en el concepto de costo de adquisición es el que corresponde al costo de adquisición en que incurrió el causante para adquirir el inmueble. Este valor se lo obtiene del acto en el cual se transfirió el dominio del bien raíz en favor del difunto. En el ejemplo planteado, X adquirió el inmueble en febrero de 2015 por un valor de $ 250.000,00. Es por esto que, la cantidad de años que permite deducir el cinco por ciento de las utilidades liquidas entre la adquisición del inmueble y su venta, se lo hace en función de la fecha en la cual el difunto adquirió el bien raíz. En el caso hipotético expuesto, el predio fue adquirido por X en febrero 2015 y la venta ocurre en noviembre de 2021, es decir, transcurrieron seis años por lo que el porcentaje a ser deducido es el treinta por ciento de las utilidades líquidas.

Es evidente que, el resultado del impuesto a ser pagado por el sujeto pasivo arroja dos efectos muy distintos. Esto se da en función de los valores que se consideren al momento del cálculo de la base imponible del impuesto a la utilidad. Las deducciones forman parte de los derechos transmisibles que recibe el heredero como producto de la sucesión *mortis causa*. Por lo tanto, existe la imperativa necesidad de comprender el efecto de la sucesión por causa de muerte en el impuesto a la utilidad, específicamente en el sujeto pasivo, la base imponible y las deducciones.

84 Artículos 557 y 559, COOTAD.

## 7. Conclusiones

Una vez concluido el análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial referente al efecto de la sucesión por causa de muerte en el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos, se ha hecho evidente la armonía que existe entre el derecho sucesorio y el tributario. Así, ha quedado plasmado que es indispensable complementar los conocimientos de las diversas ramas del derecho, para logar una comprensión e interpretación sistemática e integral de los efectos que generan y como consecuencia, asegurar una correcta determinación del sujeto pasivo y la base imponible del impuesto a la utilidad.

El Código Civil, por un lado, prescribe los efectos que genera la sucesión por causa de muerte. Este modo de adquirir el dominio tiene como propósito fundamental la transmisión del patrimonio —derechos y obligaciones transmisibles— del difunto en favor del heredero o legatario. Por otro lado, el COOTAD establece el régimen jurídico aplicable al impuesto a la utilidad. En este sentido, si a consecuencia de la sucesión por causa de muerte se hereda un bien inmueble que posteriormente es enajenado en favor de un tercero, es necesario determinar si se configura el hecho generador y posteriormente, calcular la base imponible del impuesto antes mencionado.

El presupuesto de hecho del impuesto en análisis es el provecho o beneficio que se genera como resultado de la transferencia de un predio urbano. Si se configura este presupuesto, el propietario del inmueble se convierte en el deudor de la obligación tributaria, entonces el sujeto pasivo del impuesto a la utilidad pasa a ser el heredero en calidad de contribuyente. Al calcular la cuantía del tributo que debe ser pagada por el sujeto pasivo del impuesto en mención, se manifiesta que, en efecto el heredero pasa a ocupar el lugar del causante y adquiere para sí los derechos y obligaciones transmisibles, por lo que se pueden deducir los mismos valores a los que hubiese tenido derecho el difunto.

El heredero tiene como propósito dar continuidad a la personalidad jurídica del causante. En virtud de esto, y en la hipótesis planteada en este trabajo, el heredero adquiere para sí la titularidad de un inmueble que forma parte de la masa hereditaria en las mismas condiciones que lo ostentaba el causante. Esto permite que el heredero tenga derecho a deducir lo prescrito en el artículo 559 del COOTAD, ya que estas deducciones aplican en los actos de transferencia de dominio y la sucesión por causa de muerte.

Esta conclusión presenta ciertas limitaciones, pues el análisis del criterio respecto al impuesto a la utilidad consideró únicamente a la administración tributaria del Distrito Metropolitano de Quito sin tomar en cuenta lo que sucede en otras municipalidades. De manera particular, este trabajo considera importante que en futuras investigaciones se amplíe el estudio de los impues-

tos municipales que gravan las transferencias de dominio y se responda la siguiente pregunta: ¿las deducciones a las que se refieren los distintos impuestos, y específicamente el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos, son parte de los derechos transmisibles que se adquieren como consecuencia de la sucesión por causa de muerte?

Si bien estas interrogantes, así como la pregunta objeto de este ensayo, no han sido analizadas ni por la doctrina ni la jurisprudencia, lo inaceptable es que la Dirección Tributaria al momento de liquidar el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos no reconozca los derechos que tiene el heredero respecto de los bienes heredados. En este sentido, es necesario que las autoridades tributarias municipales replanteen su criterio y reconozcan la interdependencia que existe entre las materias del derecho para así no desconocer las consecuencias jurídicas que produce una institución tan importante como lo es la sucesión *mortis causa*.